

自治体の業績評価と会計 ―公会計研究の新展開―

産業研究所教授 石原俊彦

わが国における会計学の研究で、昨今、注目を集めているのが公会計の分野である。大学や大学院における講義のカリキュラムをみても、これまでは、財務会計、管理会計、監査という分類が中心であり、これらは何れも民間企業の企業会計を前提に展開されている。国内総生産（GDP）に占める公的部門の比率が30%を超えているわが国で、会計学の研究対象が、企業会計に著しく特化しているこの現象は、あまり好ましいことではない。

こうしたなかから、わが国の管理会計論の研究者のなかで、地方自治体や政府の会計問題を扱うケースが増えてきた。もちろん、これまでも財務会計の分野で、海外の公会計に関する文献を中心にサーベイし、海外の公会計制度を紹介する研究は垣間見られていた。しかし、行政システムや財政制度の異なる諸外国との比較において、公会計を研究することは、正直のところ、多くの研究者の知的好奇心を集めるには至っていない。

大切なことは、わが国の政府や地方自治体の実態を十分に消化した上での、公的部門に関する財務会計や管理会計の研究でなければならないという点である。その意味で、松尾貴巳「地方公共団体における戦略的業績管理システムの構築に向けて―池田氏のケース―」『大阪府立大学研究』第48巻第2号（2003年3月）は、会計学における新しい研究領域を開拓した研究業績として評価できる。

筆者の松尾教授と大阪府池田市の共同研究によるこの論文は、これまであまり会計学の研究者が関与しなかった自治体の実態に接近し、管理会計の視点から、池田市における戦略的業績管理システムの構築に、嚆矢を与えている。研究のアプローチは、約40人の自治体職員に対するヒアリングから現状分析を開始し、人件費の把握や活動基準別原価計算（ABC）の導入の可能性等を探るというステップに取り組んでいる。もとより、こうしたアプローチは、シンクタンクや監査法人のコンサルタントが、かなり多くの地方自治体で採用しているものであり、斬新なものではない。また、40人というヒアリングの対象は、池田市の自治体規模や職員数を加味しても必ずしも十分な

ものではない。

しかし、こうしたヒアリングを通じて得られた内容を、会計学者という視点で分析された事例はこれまでほとんどないのである。先に述べたように、わが国における公会計研究は、かなり遅れているのが現状である。政府や地方自治体が会計学、公認会計士に十分な関心を示してこなかったことが、その背景にあるが、会計学研究者あるいは会計に関する諸学会が、公会計に対して積極的に取り組んでこなかったことにも、その大きな責任がある。

こうして会計学者が、実際に自治体に足を運んで実務の帰納を通じて理論構築を図ることが、今後の公会計には不可欠な取り組みである。財務会計の領域よりも管理会計の領域の方が、公会計の研究は進めやすい。会計学者は最近、このことに気付きだしたのである。

こうした流れを受けて、公的部門を含む非営利組織の業績評価に取り組む会計学者も増えてきた。会田富士朗・石井 徹・黒田哲也「非営利組織の業績評価」『研究紀要（つくば国際大学）』第9号（2003年）も貴重な研究成果である。松尾論文では、わが国の地方自治体における行政評価では経済性や効率性の概念についての検討が、不十分であるとされている。会田等の論文では、この二つの概念について、会計数値を用いた高松和幸教授の研究成果も涉猟されている。これまでの既存の研究に、当たりし視点を持ち込み、他の研究者の研究成果と協働を図る。

ここで紹介した2編の論文は、こうした発想で、わが国における公会計の研究を推し進めようとする学徒に、新鮮な息吹を吹き込んでいるのである。